




**Aktuelle
Steuer-Tipps & Tricks I**

WP/StB DDr. Klaus Wiedermann,
wiedermann@steuer-bar.at

ÖGSW TRAININGSZENTRUM 2019



**Immobilienübertragung und
Fruchtgenussvorbehalt**

ÖGSW TRAININGSZENTRUM 2019

2

Unentgeltliche Übertragung vermieteter Immobilien

- Unentgeltliche Übertragungsvorgänge: Erbschaft, Schenkung
- Gemischte Schenkung: hA unentgeltlicher Vorgang, wenn Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes
- Unentgeltliche Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien → kein Veräußerungsvorgang, daher keine private Grundstücksveräußerung
- Rechtsnachfolger führt die ertragsteuerlichen Verhältnisse des Rechtsvorgängers fort
- Bei Übertragung vor 1.4.2012: keine Unterbrechung bzw kein Neubeginn der Spekulationsfrist (wesentlich für die Frage, ob bei Veräußerung Alt- oder Neuvermögen vorliegt)

Immobilienschenkung – Ertragsteuerliche Folgen

- Rechtsnachfolger setzt Rechtsstellung des Rechtsvorgängers fort, dh
 - Fortsetzung der Absetzung für Abnutzung (AfA)
 - Weiterlaufen von Instandhaltungszehntel bzw –fünfzehntel und Instandsetzungsfünfzehntel iSd § 28 Abs 2 EStG
 - Weiterlaufen von Herstellungszehntel bis –fünfzehntel iSd § 28 Abs 3 EStG
- Im Übertragungsjahr in Summe eine Ganzjahres-AfA, laut EStR Aliquotierung (zB nach Monaten) zulässig (Rz 3132 iVm Rz 6442c EStR)
- Ansatz von Zehntel- und Fünfzehntelbeträge des Übertragungsjahres grundsätzlich beim Rechtsvorgänger, jedoch laut EStR auch Aliquotierung zulässig (Rz 6486 EStR)

Immobilienschenkung – Liebhaberei

- Bei Immobilienvermietungen ist gemäß LVO die objektive Ertragsfähigkeit und Gewinnerzielungsabsicht anhand einer Prognoserechnung darzulegen
 - ① – „kleine“ Vermietung: positiver Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren ab Vermietung bzw 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen
 - ② – „große“ Vermietung: positiver Gesamtüberschuss innerhalb von 25 Jahren ab Vermietung bzw 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen
- Liebhabereirichtlinien 2012:
 - Rz 22: Unentgeltliche Übertragung der Einkunftsquelle beendet grundsätzlich die Betätigung für den Übertragenden → neuerlicher Beginn der Betätigung beim Übernehmenden
 - Bei Übertragung vor Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses: Nachweis der Absicht der Haltung der Immobilie bis zur Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses

Unentgeltliche Übertragung vermieteter Immobilien

Fruchtgenussvorbehalt

- Einkunftsquelle verbleibt beim Vorbehaltsfruchtgenuss idR beim Fruchtnießer (Rz 114 EStR)
- Für AfA-Berechtigung ist das wirtschaftliche Eigentum entscheidend
- Mögliche Maßnahmen, dass der Fruchtnießer (zumindest wirtschaftlich) die AfA geltend machen kann:

AfA-Miete durch Zahlung einer Substanzabgeltung (EStR-Wartungserlass 2018 Rz 113a)

- Publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung notwendig (zB Notariatsakt)
- neu abgeschlossene Vereinbarung zum ursprünglichen Fruchtgenussvertrag zulässig
- tatsächliche Zahlung Voraussetzung
- lt. BMF: Umsatzsteuer- und Gebührenrelevanz

Beibehaltung der Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer (Rz 124 EStR)

- wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039)
- Fruchtgenussrecht begründet grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum

Unentgeltliche Übertragung vermieteter Immobilien



Entgeltliche Einräumung Fruchtgenussrecht

- Entgeltliche Einräumung Fruchtgenussrecht an einer Immobilie des Privatvermögens: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (galt bislang lt. EStR auch für Veräußerung/entgeltlicher Verzicht)
- EStR-Wartungserlass 2018 (Anpassung an VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029):
 - Rz 115a: Verkauf oder entgeltlicher Verzicht des Fruchtgenussrechts („der Substanz nach“) → nicht steuerpflichtig, aber
 - » wenn Fruchtgenussrecht max. 1 Jahr zuvor angeschafft → steuerpflichtig gemäß § 31 EStG
 - » wenn Entgelt für den Verzicht + Entgelt für die Immobilienübertragung mind. 50% des vollen Immobilienwerts beträgt → steuerpflichtig gemäß § 30 EStG
- Rz 6611: Entgelt für Wohnrechtsverzicht unterliegt § 29 Z 3 EStG (VwGH 31.01.2018, Ro 2017/15/0018) bzw bei Verzicht im Anschluss an einen Immobilienverkauf § 30 EStG (BFG 18.8.2017, RV/5101768/2014)

Unentgeltliche Übertragung vermieteter Immobilien



Vorbehaltsfruchtgenuss und Substanzabgeltung – GebG (Ergänzung BMF-Info 2017)

- § 33 TP 9 GebG: entgeltlicher Erwerb einer Dienstbarkeit → Gebühr iHv 2%
- Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Fruchtnießer aufgrund vertraglicher Verpflichtungen tragen muss → Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes
- Gem § 15 Abs 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen
 - » bloße Einräumung des Fruchtgenussrechtes – als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes – fällt unter das GrEStG
 - » vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht → sie vermindert den Wert der Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes
- Auffassung BMF: Zahlung für Substanzabgeltung gebührenpflichtig

Steuerbefreiungen

- § 30 Abs 2 Z 1 EStG: **Hauptwohnsitzbefreiung** (Eigenheim/Eigentumswohnung samt Grund und Boden)
 - Ab Anschaffung durchgehend und mind. 2 Jahre als Hauptwohnsitz genutzt und Aufgabe des Hauptwohnsitzes oder
 - Innerhalb der letzten 10 Jahre mind. 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt und Aufgabe des Hauptwohnsitzes
- § 30 Abs 2 Z 2 EStG: Befreiung für **selbst hergestellte Gebäude** (soweit innerhalb der letzten 10 Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt)
 - Ausschlaggebend für Herstellung ist das Baurisiko; bei teilweiser Nutzung zur Erzielung von Einkünften nur anteilige Befreiung
 - Laut EStR-Wartungserlass 2018 auch bei vorweggenommenen Werbungskosten (§ 28 EStG) schädliche Einkünfteerzielung
- § 30 Abs 2 Z 3 und 4 EStG: **Enteignungen/Flurbereinigungen**
- § 3 Abs 1 Z 22 EStG: **Befreiung von Abgeltungen für Wertminderungen**

Aktuelle Judikatur/Verwaltungspraxis zur Hauptwohnsitzbefreiung

- **Rz 6634 EStR - Reaktion auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025:**
- Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Grund und Boden bis zu einem Ausmaß, der „üblicherweise als Bauplatz“ erforderlich ist → Beurteilung anhand der Verkehrsauffassung
- Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen
- **Rz 6643 EStR - Reaktion auf VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/00064:**
- Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, steht bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts bereits fest
- Neuer Hauptwohnsitz noch nicht bezugsfertig (insb. aufgrund von Umständen, die nicht in der Einflussosphäre des Veräußerers liegen) → Toleranzfrist kann im Einzelfall auch über ein Jahr hinausgehen
- **VwGH 24.01.2018, Ra 2017/13/005:**
- Hauptwohnsitzbefreiung auch bei Veräußerung einer vom Mieter erworbenen Genossenschaftswohnung → wenn dieser für mindestens fünf Jahre seinen Hauptwohnsitz in dieser Wohnung hatte

Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen

Verluste im Privatvermögen:

- Verrechnung von **60%** der Verluste mit Überschüssen aus **Vermietung und Verpachtung**
 - Grundsätzlich **Verteilung** des ausgleichfähigen Verlustes auf **15 Jahre** (auf Antrag sofortige Berücksichtigung)
 - Ausgleich daher auch mit Einkünften aus später begonnener Vermietungstätigkeit möglich
- Verrechnung von Teilwertabschreibungen und Verlusten mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen (nur bei Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes)
 - Verlustüberhang zu **60%** **innerbetrieblich** sowie **horizontal** und **vertikal** ausgleichsfähig

Steuerliche Überlegungen bei Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen

- Prüfung **Regelbesteuerungsoption**:
 - Verluste aus anderen Einkunftsarten
 - Werbungskostenabzug
 - Berücksichtigung Schatteneffekt
- Bei Altfällen:
 - Prüfung **Regeleinkünfteermittlung** (insbesondere in Umwidmungsfällen)
- Bei Verlusten:
 - Fünfzehntelung versus sofortige Geltendmachung

Die vermögensverwaltende GmbH & Co KG

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

ESTR zur vermögensverwaltenden KG

- Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt:
 - Vermögensverwaltende Tätigkeit
 - keine betrieblichen Einkünfte
 - keine Mitunternehmerschaft
- Bloß eigenes Vermögen verwaltende GmbH & Co K(E)G oder GmbH & Still → keine Mitunternehmerschaft; eine GmbH verleiht der Personengesellschaft nicht gewerblichen Charakter (Rz 6015)
- Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft:
 - Erfüllung der Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung (als wäre die Gesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig) (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192)
- Gemeinschaftliche außerbetriebliche Einkünfte: stille Gesellschaft von natürlichen Personen gemeinsam mit einer vermögensverwaltenden GmbH unter Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den Wertsteigerungen → GmbH erzielt nur auf Grund des § 7 Abs 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (VwGH 24.2.2000, 96/15/0062) (Rz 6016)

ESTR zur vermögensverwaltenden KG

- **Rz 6019:**
- In der "Umwandlung" einer Hausgemeinschaft in eine vermögensverwaltende KG bei gleich bleibenden Anteilsverhältnissen ist ein bloßer Wechsel der Rechtsform zu erblicken.
- Eine Änderung der Abschreibungsgrundlage und der Nutzungsdauer des Gebäudes ist damit nicht verbunden.
- **Achtung: trotz ertragsteuerneutraler „Umwandlung“ Grunderwerbsteuerpflicht!**
- **Rz 6021:**
- Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die KG, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein.
- Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen.

ESTR zur vermögensverwaltenden KG

- **Rz 6021:**
- Diese Beurteilung ist sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften.
- Bündeln etwa mehrere Anteilshaber ihre privat gehaltenen Anteile an ein und derselben Körperschaft in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert der übertragenen Anteile, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilshaber nichts, sofern Vorsorge getroffen wurde, um eine Verschiebung stiller Reserven zu verhindern.
- Werden hingegen privat gehaltene Anteile an verschiedenen Körperschaften gebündelt, wird Miteigentum an allen auf die Personengesellschaft übertragenen Anteilen erworben. Bei einem äquivalenten Beteiligungsverhältnis hat der Anteilshaber sein Alleineigentum an den übertragenen Anteilen gegen das Miteigentum an allen gebündelten Anteilen getauscht.
- Dieser Tauschvorgang ist nach Maßgabe der EStG steuerwirksam.

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

ESTR zur vermögensverwaltenden KG

- **Rz 6020:**
- Überträgt der Alleineigentümer sein privates Mietobjekt unentgeltlich auf eine vermögensverwaltende KG, an der dieser und eine andere natürliche Person, zB zu je 50%, beteiligt sind → Übertragungsvorgang in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten (gleichfalls bei Mitunternehmerschaften nach Rz 5927a und 5927b)
- AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage dieses Mietobjektes im Ausmaß seiner Substanzbeteiligung an der Personengesellschaft

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Feststellungsverfahren (Rz 6024 EStR)

- Voraussetzung der Feststellung der Einkünfte: Beteiligte erzielen dieselbe Einkunftsart
- Personengesellschaften, deren Gesellschafter gemeinschaftliche Einkünfte zufließen:
 - nur ein Bescheid pro Einkünfteermittlungszeitraum
 - keine Feststellungsbescheide für jede einzelne vermietete Liegenschaft

Gesellschafter eine natürliche Person und eine Person, deren Anteil zum Betriebsvermögen gehört

- kein Feststellungsverfahren

Gesellschafter mehrere natürliche Personen und eine Kapitalgesellschaft

- hinsichtlich der natürlichen Personen

Gesellschafter mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesellschaften

- Feststellung jeweils hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und hinsichtlich der natürlichen Personen erforderlich

Verkauf von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften

- VwGH 24.09.2014, 2012/13/0021: Anteile an Personengesellschaften gelten nicht als eigenes Wirtschaftsgut, sondern als aliquote Beteiligung an aktiven und passiven Wirtschaftsgütern des Beteiligungsunternehmens
 - Daher Durchgriffsprinzip, auch für außerbetriebliche Einkünfte
 - Klarstellung in § 32 Abs 2 EStG durch AbgÄG 2012 ändert nichts an bisheriger Beurteilung
- Bei entgeltlichem oder unentgeltlichem Gesellschafterwechsel bleibt das Umsatzsteuersubjekt „Miteigentumsgemeinschaft“ oder KG/OG bestehen, sodass **keine Vorsteuerkorrektur** erfolgt

EStR und ImmoESt bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Rz 5855b, 6022a, 6707)

- Vermögensverwaltende Personengesellschaft
 - Kein Ausweis der ImmoESt im Feststellungsverfahren bei Grundstücksveräußerungen vermögensverwaltender Personengesellschaften mit Vermietungseinkünften, da diese Einkünfte nicht davon erfasst sind.
 - Bei privaten Grundstücksveräußerungen ist für jeden Gesellschafter gesondert zu beurteilen, ob der Anteil Alt- oder Neuvermögen darstellt.

EStR und ImmoESt bei Mitunternehmerschaften (Rz 5855b, 6022a, 6707)

- Exkurs: Mitunternehmerschaft (betriebliche Personengesellschaft)
 - Die für die Mitunternehmerschaft abzuführende ImmoESt ist die Summe der auf die jeweiligen Mitunternehmer entfallenden ImmoESt-Beträge
 - Ausweis der entrichteten ImmoESt im Feststellungsverfahren
 - Die Einkünfte sind im Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO als Teil des betrieblichen Gewinns/Verlusts zu erfassen, da keine Abgeltungswirkung
 - In der Veranlagung des Beteiligten sind die Einkünfte aus der Beteiligung zu erfassen, der anteilige Gewinn aus Grundstücksveräußerung wird unter Anrechnung der ImmoESt erfasst
 - Werden Grundstücke des Betriebsvermögens veräußert und der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, kann von der Entrichtung der ImmoESt dann abgesehen werden, wenn die ImmoESt zu einem Zeitpunkt zu entrichten wäre, zu dem die Abgabenerklärung bereits eingereicht wurde.

Verluste und Verlustverwertung bei Personengesellschaften

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Verlustverrechnung – Rz 6018 EStR

- Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste sind, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten hinausgehen, dem Komplementär zuzurechnen
- In gleicher Höhe sind Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (vgl. VwGH 20.05.1987, 86/13/0068; VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127; VwGH 09.09.2004, 2002/15/0196)
- Soweit unternehmensrechtliche Erträge (Fehlen steuerlicher Einnahmen zB Veräußerung der Liegenschaft) vorliegen
 - Anstieg des Kapitalkontos des Kommanditisten (Stillen)
 - weitere Verlustzuweisung möglich
- Voraussetzungen der Verlustzuweisung an den Kommanditisten über die Hafteinlage hinaus:
 - Verpflichtung im Innenverhältnis, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der KG teilzunehmen
 - ernst gemeinte Haftungs- bzw. Garantieerklärung (zB Bürgschaftsübernahmen, Besicherung durch Blankowechsel und Abtretung von Nachschussverpflichtungen)

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmenschaften

Überblick (EStR Rz 6025 ff)

- Zwecks Vermeidung unerwünschter, modellhafter Gestaltungen → Schaffung § 23a EStG
 - Begrenzung Verlustzuweisung **auf die Höhe der Einlage**
 - bei „**kapitalistischen Mitunternehmern**“ (natürliche Personen)
 - » eingeschränkte Haftung gegenüber Dritten
 - » insbesondere Kommanditisten und atypische stille Gesellschafter
- **Darüber hinausgehende Verluste** sind nach Art eines Verlustvortrages erst **mit späteren Gewinnen** aus derselben Kommanditbeteiligung (aber auch mit späteren Einlagenüberhängen oder bei Heranziehung zur Haftung) zu verrechnen („Wartetastenregelung“), soweit durch diese Verluste ein steuerlich **negatives Kapitalkonto** entsteht bzw sich erhöht.

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften

Was sind kapitalistische Mitunternehmer? (EStR Rz 6030 – 6032)

- Kapitalistische Mitunternehmer sind nur solche,
 - deren **Haftung eingeschränkt** ist (Kommanditisten, atypisch stille Gesellschafter und Gesellschafter einer GesbR, sofern es sich um eine Innengesellschaft handelt) und
 - die **keine „ausgeprägte Unternehmerinitiative“** entfalten
- Eine „ausgeprägte Mitunternehmerinitiative“ verlangt eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer **nicht bloß Kontrollbefugnisse** wahrnehmenden Funktion
 - Eine nachweisliche durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von 10 Wochenstunden begründet idR eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative
 - Ein eigener Beratungsbetrieb stellt keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative dar
 - Wird der Kommanditist (oder ein atypisch stiller Gesellschafter) gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG tätig und führt in dieser Funktion auch die Geschäfte der KG, reicht dies als indirekte Mitunternehmerinitiative

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften

Maßgebliches Kapitalkonto (1) (EStR Rz 6033 ff)

- Begrenzung Verlustausgleichspotenzial durch das steuerliche Kapitalkonto (**KapK I**) des kapitalistischen Mitunternehmers vor Verlustzuweisung, das sich aus folgenden Werten zusammensetzt:
 - Gesellschaftseinlage, soweit diese einbezahlt ist,
 - allfälliges Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt,
 - Stehengelassene laufende steuerliche Gewinne abzüglich Verluste,
 - Weitere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen abzüglich Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen.
- **Nicht zu berücksichtigen** ist hingegen **aktives oder passives Sonderbetriebsvermögen**
- Jene Teile des steuerlichen Kapitalkontos, die für § 23a EStG nicht relevant sind, werden im Folgenden als **KapK II** bezeichnet.
- Die Summe aus KapK I und KapK II ergibt das steuerliche Eigenkapital

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften

Relevante Einlagen für § 23a EStG (EStR Rz 6044 ff)

- Einlagen sind nur insoweit relevant, als sie ins **Gesellschaftsvermögen** (Gesamthandvermögen der KG) **erfolgen** und **tatsächlich geleistet** werden
- Für Zwecke des § 23a EStG ist vom **unternehmensrechtlichen Einlagetatbestand** auszugehen: Das bedeutet, dass Forderungen aus Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nur dann das KapK I erhöhen, wenn auf diese **ausdrücklich verzichtet** wird (und damit **auch gesellschaftsrechtlich eine Einlage** vorliegt!).
- Wird eine Einlage lediglich vor dem Bilanzstichtag **offenkundig deshalb geleistet**, um die **Ausgleichsfähigkeit** von Verlusten zu erreichen, und **bald darauf wieder entnommen**, gilt sie nicht als dem Betriebsvermögen zugeführt.
- Als Einlage gilt auch eine **tatsächliche Haftungsinanspruchnahme** des Gesellschafters. Bloße Haftungszusagen oder ähnliche interne und auch externe Haftungsverpflichtungen reichen nicht aus.

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften

Verrechnung von Wartetasteverlusten (EStR Rz 6042 ff)

- Wartetastenverluste können auf zwei Arten genutzt werden, nämlich durch **Verrechnung**
 - mit **Gewinnanteilen** und
 - mit **Einlagen** (Einlagenüberhängen) **ins Gesellschaftsvermögen**
- Durch Einlagen(überhänge) ins Gesellschaftsvermögen werden Wartetastenverluste im Einlagenjahr „**aktiviert**“, das heißt, sie werden mit **anderen Einkünften ausgleichs-** und – **soweit dies nicht möglich ist – vortragsfähig** und zwar auch dann, wenn in diesem Jahr weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind.

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften



Änderung der Rechtstellung des MU (EStR Rz 6047)

- Wird der kapitalistische Mitunternehmer zu einem **unbeschränkt haftenden Mitunternehmer** nach § 128 UGB (Komplementär, Offener Gesellschafter), **löst** dies eine **Verrechenbarkeit der Wartetastenverluste aus**, weil nunmehr eine unbeschränkte Haftung auch für Altschulden eintritt
→ Maßgebend ist die **Stellung zum Schluss des Wirtschaftsjahres**
- Wandelt sich die Stellung bloß aufgrund einer **erhöhten Mitunternehmerinitiative**, löst dies hingegen **keine Verrechenbarkeit von bisherigen Wartetastenverlusten aus**. Lediglich die **ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste** unterliegen nicht mehr dem § 23a
→ Maßgeblich ist das **Überwiegen im Wirtschaftsjahr**

Verlustverrechnungsbremse bei Mitunternehmerschaften



Ausscheiden des MU (EStR Rz 6048)

- Bei der **entgeltlichen** Übertragung des Mitunternehmeranteils kommt es zu einer **Verrechnung des restlichen Wartetastenverlustes** mit dem **Veräußerungsgewinn**, der jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nicht aufgefüllt werden muss (§ 24 Abs 2 letzter Satz EStG), anzusetzen ist. In der Regel werden damit die Wartetastenverluste aufgebraucht sein.
- **Sollten noch Wartetastenverluste verbleiben, gehen diese – anders als bei § 2 Abs 2a EStG – unter.**
- Wird der Mitunternehmeranteil **unentgeltlich** übertragen, **gehen die Wartetastenverluste auf den Übernehmer über** und können vom Rechtsnachfolger weiterhin im Regime des § 23a EStG verrechnet werden.

Rechtsbeziehungen zwischen GmbH & Co KG und Gesellschafter

Leistungsbeziehungen zum Gesellschafter - Sonderbetriebsvermögen

Transparenzprinzip

Vorteile

- Verlustausgleichsmöglichkeit außer bei
 - Liebhaberei (vgl. LVO und LRL 2012)
 - Verlustzuweisungen aus echten stillen Beteiligungen
 - Verlustbeteiligungsmodellen gem. § 2 Abs 2a EStG
 - Verlustverrechnungsbremse gem. § 23a EStG
- Einkommensplitting (Progressionsglättung) → versus 45,63%ige Gesamtsteuerbelastung bei Kapitalgesellschaften
- ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit von Entnahmen
- Steuerliche Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten als Sonderbetriebsausgaben (versus Abzugsverbot von Finanzierungskosten bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft)
- Besteuerung der Einkünfte aus einer Personengesellschaft mit Einkommensteuertarif
 - Steuersatz bis 50%/55% (versus 25% KÖSt bei Kapitalgesellschaften)
 - unabhängig von tatsächlichen Entnahmen/Ausschüttungen
- Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters → Einlage ins Sonderbetriebsvermögen
 - realisierte Wertsteigerungen grundsätzlich steuerwirksam
 - Realisation bei entgeltlicher Übertragung (zB Verkauf) oder Entnahme
- keine Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

Einkommensplitting

- Angemessenheitsprüfung bei nahen Angehörigen (§ 25 BAO): Rechtsverhältnisse sind daran zu messen, ob sie
 - nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
 - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
 - auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 13.10.1987, 87/14/0114)
- Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069)

Einkommensplitting – Grenzen

- Rz 1186 ff EStR:
- Zurechnung Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit grundsätzlich demjenigen, der den Beruf ausübt
- Gemeinsame Einkunftsquelle nur denkbar, wenn beide Ehegatten die gleiche Ausbildung oder Berufsbefugnis aufweisen oder berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit Berufsfremden zulassen
- Bei freien Berufen ist idR davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich durch den **Arbeitseinsatz des Berufsträgers** erzielt wird und ein Gesellschaftsvertrag mit einem nur mittätigen Fremden ohne entsprechende Vorbildung nicht abgeschlossen würde. Aus dem Fremdvergleich kann - trotz gesetzlicher Zulässigkeit - die steuerliche Nichtanerkennung eines solchen Gesellschaftsverhältnisses abzuleiten sein
- Für die Ermittlung des Ausmaßes der steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnbeteiligung ist hinsichtlich der Mitarbeit des nicht qualifizierten Angehörigen ein **Fremdvergleich** anzustellen

Sonderbetriebsvermögen (Rz 5913 EStR)

- Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören
- Stehen im Allein- bzw. Miteigentum eines bzw. mehrerer Gesellschafter
- Werden der Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen
- Stellen (notwendiges) Betriebsvermögen dar, wenn sie der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellt werden (VwGH 10.3.1982, 82/13/0008; VwGH 6.5.1975, 1703/74; 18.3.1975, 1301/74)
- Ein von der Mitunternehmerschaft zu bilanzierendes Nutzungsrecht wird in solchen Fällen nicht begründet (VwGH 29.10.1985, 85/14/0093)

Bewertung von Einlagen und Entnahmen

- Einlage (§ 6 Z 5 EStG)**
- Grundsatz: Einlage mit dem Teilwert zum Einlagezeitpunkt
 - 1. Ausnahme: Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 und 4 EStG); Einlage mit Anschaffungskosten, wenn diese niedriger sind als der Teilwert zum Einlagezeitpunkt
 - 2. Ausnahme: Grund und Boden generell (Alt- und Neuvermögen) und Neuvermögens-Gebäude mit fortentwickelten AK („BW“) oder niedrigerem TW
 - Zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangene Gebäude (= Altvermögensgebäude) stets mit dem TW
 - Problematisch: Einlage in Mitunternehmerschaften (Verschiebung stille Reserven); derzeit keine gesetzliche Regelung vorgesehen (aber EStR!)

- Entnahme (§ 6 Z 4 EStG)**
- Grundsatz: Entnahme mit dem Teilwert zum Entnahmezeitpunkt (=steuerpflichtige Realisation!)
 - Ausnahme: Grund und Boden (nicht Gebäude!) → Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz iHv 30% gemäß § 30a Abs 3 EStG

Leistungsbeziehungen zum Gesellschafter

Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft (1)

- **Rz 5927a und 5927b:**
- **Übertragungsvorgänge** sind in einen **Veräußerungs-** und einen **Einlagevorgang** aufzuspalten
- Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) stellt insoweit eine **Einlage** dar, als das Wirtschaftsgut gemäß § 32 Abs 2 EStG dem **übertragenden Gesellschafter** weiterhin **steuerlich zuzurechnen** ist
- Soweit das Wirtschaftsgut den **übrigen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen** ist, stellt die Übertragung aufgrund der dafür gewährten weiteren Gesellschafterrechte einen Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG dar.
- Dies gilt auch dann, wenn lediglich das **variable Kapitalkonto** berührt wird und somit **keine Gewährung von Gesellschaftsrechten** erfolgt.
- Kein Tausch, wenn trotz der Übertragung des Wirtschaftsgutes, dieses dem **übertragenden Gesellschafter weiterhin zur Gänze steuerlich zuzurechnen** ist (nur bei 100%iger Substanzbeteiligung)

Leistungsbeziehungen zum Gesellschafter

Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft (2)

- **Rz 5927a und 5927b:**
- Bei **nahen Angehörigen** kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer **Schenkung** ausgegangen werden, wenn auch das **variable Kapitalkonto** der anderen (beschenkten) Gesellschafter **entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht** wird
- GrEStG: Bei Einlagen in Personengesellschaften ist die Gegenleistung laut BMF-Info vom Wert der ausgegeben Kapitalanteile zu bemessen, dh in der Regel vom Verkehrswert der Liegenschaft . Dies selbst dann, wenn nur das variable Kapitalkonto erhöht wird. In diesem Fall sei die Gegenleistung der Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft auf Auszahlung bzw. Entnahme. Wird hingegen der Gegenwert in einer Kapitalrücklage erfasst, fehlt eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung, daher Stufentarif vom Grundstückswert
- § 26a GGG: Immobilieneinlage: 1,1% Grundbucheintr.gebühr vom 3-fachen EW (max. 30% vom gem. Wert)

Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter

Immobilien und Kapitalgesellschaften

Einlage von Immobilien in Kapitalgesellschaften

- Einlage Immobilie = Tausch (§ 6 Z 14 EStG) → Bemessungsgrundlage: gemeiner Wert
- → für Gesellschafter (nat. Person): private Grundstücksveräußerung/ ImmoEST
- GrEST:
 - Einlage **mit** Kapitalerhöhung: Gegenleistung = weitere Kapitalanteile
 - » GrEST mit 3,5% vom Wert der ausgegebenen Kapitalanteile zu bemessen (= idR Verkehrswert der Liegenschaft), mindestens vom Grundstückswert
 - Einlage **ohne** Kapitalerhöhung: keine Gegenleistung (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/26/0200)
 - » GrEST ist vom Grundstückswert zu bemessen
 - Stufentarif, da unentgeltlicher Vorgang
- § 26a GGG (Eintragungsgebühr):
 - » Eintragungsgebühr bei Erwerbsvorgängen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vom dreifachen Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26a Abs 1 Z 2 GGG)

Kapitalgesellschaften

Ergebnisermittlung

- Steuerfreiheit für in- und ausländische Beteiligungserträge (§ 10 KStG)
- Freibeträge/Prämien iSd EStG anwendbar, nicht jedoch der Gewinnfreibetrag
- Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen gemäß § 10 KStG abzugsfähig (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG; seit BBG 2011 jedoch nicht bei Erwerben innerhalb des Konzerns)
- 25%-KöSt-Zuschlag (§ 22 Abs 3 KStG) bei fehlender (genauer) Empfängernennung (neben der Nichtabzugsfähigkeit aufgrund § 162 BAO)
- Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste bei Beteiligungen über 7 Jahre verteilt abzugsfähig (§ 12 Abs 3 Z 3 KStG)
- keine Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG mehr
- grundsätzlich Individualbesteuerung, aber Möglichkeit der Gruppenbesteuerung

Immobilien und Kapitalgesellschaften

Immobilienvermietung

Kapitalgesellschaft
25%; Mindest-KSt
„alte“ KapGes EUR 1.750
„neue“ KapGes (nach 30.06.2013 geründet): die ersten 5 Jahre EUR 500, darauffolgenden 5 Jahren EUR 1.000
Ausschüttung: 27,5% KEST oder tarifliche ESt, Endbesteuerung, keine Berücksichtigung von Werbungskosten
§ 7 Abs 3 KStG-Gewerblichkeitsfiktion, daher betriebliche Einkünfte mit den höheren Abschreibungssätzen in § 8 Abs 1 EStG von 2,5% bzw bei Wohnraumvermietung 1,5%
Instandsetzungskosten von Geschäftsräumen sind sofort Betriebsausgabe
Zehntelabschreibung gem. § 8 Abs 2 EStG bei Denkmalschutz, ansonsten keine beschleunigte Abschreibung iS des § 28 Abs 3 EStG im Betriebsvermögen
Aufteilung Grund- und Gebäudewert konkret vorzunehmen

Immobilien von Kapitalgesellschaften

- § 7 Abs 3 KStG – Körperschaften (dh KapGes wie GmbH/AG) sind vom Erhebungssystem ausgenommen
- Daher: keine Immo-EST, keine besondere VZ
- **Sämtliche Einkünfte einer GmbH** → Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** (§ 7 Abs 3 KStG)
→ gemäß § 5 EStG stets steuerverfängenes **Betriebsvermögen**

Konzept

- Einlagenrückzahlung: gemäß § 15 Abs 4 EStG iVm § 4 Abs 12 EStG steuerlich eine Veräußerung (keine Dividende), daher keine KEST
 - steuerliche Konsequenzen einer Veräußerung zu beachten
 - Ergebnis: Verminderung der Anschaffungskosten um Betrag der Einlagenrückzahlung
- Altbestandsanteile (Käufe vor 1.1.2011): Einlagenrückzahlung führt zu keiner Steuerpflicht, da **Spekulationsfrist jedenfalls abgelaufen**
- Neubestandsanteile (Käufe nach 31.12.2010): Einlagenrückzahlung reduziert Anschaffungskosten; wirtschaftlich daher **Steuerpflicht erst bei Veräußerung** (sofern Einlagenrückzahlung < Anschaffungskosten)
- Einlagenrückzahlung für **juristische Personen** als Investor (zB Kapitalgesellschaft, Privatstiftung) häufig **nicht vorteilhaft** (da Steuerbefreiung für Dividenden, nicht jedoch für Veräußerungsgewinne)

Einlagenrückzahlung/Evidenzkonto „neu“

Entwicklung (2)

- **AbgÄG 2015:**

- Wiedereinführung **Wahlrecht** hinsichtlich **Einlagenrückzahlung** und **Gewinnausschüttung**
- **Voraussetzung:** Positiver Stand sowohl bei Einlagen als auch beim Innenfinanzierungskonto, dh **bedingtes Wahlrecht**
- Körperschaften haben daher nicht nur den Stand der Einlagen (Außenfinanzierung), sondern auch den Stand der Innenfinanzierung in je einem Evidenzkonto zu erfassen (dh laut Gesetz **zwei Evidenzkonten**)
- **Verdeckte Gewinnausschüttungen** gelten zwar immer als Gewinnausschüttung (selbst bei negativem Innenfinanzierungskonto), mindern aber nicht den Stand der Innenfinanzierung
- Findet eine Ausschüttung weder im Stand der Innenfinanzierung noch im Einlagenstand Deckung, ist im **Zweifel** von einer **offenen Ausschüttung** auszugehen (= keine Evidenzierung)

Einlagenrückzahlung/Evidenzkonto „neu“

Dividende versus Einlagenrückzahlung

- Einlagenrückzahlung gilt als Veräußerung der Beteiligung (**Veräußerungsfiktion**)
- Auf Ebene des Anteilnehmers kommt es zu einer Minderung der Anschaffungskosten/des Buchwertes der Beteiligung
- **Rechtsfolgen** auf Ebene der Anteilnehmer:
 - Einlagenrückzahlung:
 - » grundsätzlich steuerneutrale Vermögenszuwendung sowohl bei natürlicher Person als auch Körperschaft
 - » bei Überschreiten der Anschaffungskosten liegt ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vor (Ausnahme: Altbestand im Privatvermögen)
 - » bei internationaler Schachtelbeteiligung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn grundsätzlich nur bei Ausüben der Option iSd § 10 Abs 3 KStG
 - Dividende:
 - » natürliche Personen: 27,5% Sondereinkommensteuer (KESt-Endbesteuerung)
 - » Juristische Personen: grundsätzlich Steuerbefreiung gemäß § 10 KStG

Einlagenrückzahlung/Evidenzkonto „neu“

disponible/indisponible Evidenzkonten

- „indisponibel“ = stärkere Bindung an die Gesellschaft
- = durch UGB-Ausschüttung nicht an den Gesellschafter übertragbar
- **indisponible Einlagen**
 - Nennkapital, gebundene KapRL (Einlage-Komponenten mit „gesellschaftsrechtlicher Bindung“)
- **disponible Einlagen**
 - nicht gebundene Einlagen, verdeckte Einlagen, mittelbare Einlagen, EAV-Verlustabdeckung
- **indisponible Innenfinanzierung**
 - gesetzliche/satzungsmäßige Gewinnrücklagen
- **disponible Innenfinanzierung**
 - „bereinigter“ Jahresabschluss (siehe sogleich)
- Sonderformen der (indisponiblen) Einlagenevidenz (getrennt in Evidenz zu nehmen):
 - **Surrogatkapital-Subkonto** (gemeinsam für die Surrogatkapitalgeber)
 - **Darlehenskapital-Subkonto** (für EK-ersetzende Darlehen – individuell je Gesellschafter)

Einlagenrückzahlung/Evidenzkonto „neu“

disponible/indisponible Evidenzkonten

- Wahlrecht besteht unabhängig von der unternehmensrechtlichen Auflösung disponibler Rücklagen; Einlagenrückzahlung ist bei Vorhandensein disponibler Einlagen auch bei Ausschüttung eines Bilanzgewinnes möglich, der nur Jahresüberschüsse beinhaltet
- Wahlrecht wird in der KEST-Anmeldung bindend dokumentiert (Pkt 1.3.1.)
- Aber: Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Behandlung hinsichtlich
 - gebundener Einlagen-Positionen
 - gebundener Innenfinanzierungs-Positionen (außer Ausschüttung findet weder im Stand der disponiblen Einlagen noch in der disponiblen Innenfinanzierung Deckung; dann Absenkung der indisponiblen Innenfinanzierung und wegen Zweifelsregel (weiteres) Absenken der disponiblen Innenfinanzierung (-> negativ)

Einlagenrückzahlung/Evidenzkonto „neu“

disponible/indisponible Evidenzkonten

- Bei Gewinnen aus dem Ansatz des beizulegenden Wertes bei Umgründungen: Erhöhung des Innenfinanzierungskontos erst bei unternehmensrechtlicher Ausschüttungsmöglichkeit
- **Verdeckte Ausschüttung:**
 - Rückgängigmachung, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag nach der verdeckten Ausschüttung von der Körperschaft rückgefordert und eine Forderung bilanziert wird (Pkt 3.3.)
 - Behandlung als Einlagenrückzahlung, wenn durch nachträgliche Anmeldung (§ 96 Abs 3 EStG) das Unterbleiben eines KEST-Abzuges mit der Behandlung als Einlagenrückzahlung begründet wird (Pkt 3.3.)
 - Spätestens 7 Tage nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der verdeckten Ausschüttung
 - Vorhandensein entsprechender disponibler Einlagen

Gesellschafter-Verrechnungskonto

KStR-Wartungserlass 2017

- Einarbeitung VwGH 17.12.2014, 2011/13/0015; 26.2.2015, 2012/15/0177, in die Rz 750 und 969
- Verdeckte Ausschüttung nur,
 - wenn keine werthaltige Forderung eingestellt wird
 - wenn Rückzahlung nicht gewollt oder von vornherein nicht zu erwarten war aufgrund absehbarer Uneinbringlichkeit (Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn keine ausreichende Bonität bzw keine Sicherheiten)
- Prüfung der Bonität
 - Ohne schriftliche Dokumentation wird eine bloß kurzfristige Überlassung angenommen, die eine höhere Verzinsung erfordert
 - Zu beurteilen: Aktuelles und zukünftiges Einkommen (Unsicherheiten?), Stabilität der Einkommenssituation (zB Pensionierung?), Ersparnisse (fungibel?), Belastungen (Rechte Dritter?)
- Prüfung der Sicherheiten
 - Ab 50.000 Euro fremdüblich, andernfalls Indizwirkung
 - Fehlen von Sicherheit und Verschlechterung der Bonität? Dann unverzügliche Maßnahmen der Gesellschaft notwendig

Rechtsformgestaltung Asset Deal versus Share Deal

Asset Deal

Veräußerung Mitunternehmeranteil

- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und sein Anteil entweder gegen eine Abfindungssumme den übrigen Gesellschaftern zuwächst oder von einem neu eintretenden Gesellschafter übernommen wird
- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist ertragsteuerlich ein Asset Deal → Verkauf der anteiligen Wirtschaftsgüter
- § 24 Abs 2 EStG Veräußerungsgewinn:
Veräußerungserlös - Veräußerungskosten - Buchwert des Betriebsvermögens
- Ausscheiden eines Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto: zumindest Betrag des nicht mehr aufzufüllenden negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 24 Abs 2 letzter Satz EStG); zu berücksichtigen seit 2016: § 23a EStG (Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern)
- bei § 4 Abs 3 EStG: Wechsel auf § 4 Abs 1 EStG, Übergangsgewinn oder -verlust im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen (letzter Gewinnermittlungszeitraum vor Veräußerung - § 4 Abs 10 Z 1 EStG)

- Bei der Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos ist das UGB-Eigenkapital um Standunterschiede der Bilanzposten zwischen UGB-Bilanz und Steuerbilanz zu korrigieren (=Berücksichtigung der temporären Differenzen zwischen UGB und Steuerrecht) und mit der Höhe des Mitunternehmeranteils zu multiplizieren.
- Darüber hinaus ist eine allfällige steuerliche Ergänzungsbilanz (zu 100%) zu berücksichtigen.
- Permanente Differenzen zwischen UGB und Steuerrecht (z.B. nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG) dürfen dagegen keine Berücksichtigung finden (da ansonsten diese Posten/Aufwendungen im Ergebnis bei der Ermittlung der Veräußerungsgewinnes steuerlich abzugsfähig wären).

Besonderheiten iZm Immobilien

- Immobilienbesteuerung betrifft auch Veräußerungsgewinnbesteuerung
- Sondersteuersatz gemäß § 30a EStG grundsätzlich anwendbar, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs 3 EStG zur Anwendung kommt
- Veräußerungsgewinn daher grundsätzlich aufzuteilen in Immobiliengewinn (30% Sondereinkommensteuer) und „restlichen“ Gewinn (Tarif, ggf. Halbsatz)
- Veräußerungskosten nicht abzugsfähig, soweit sie auf den Immobiliengewinn entfallen. Durch die Steuerreform 2015/2016 sind Veräußerungskosten bei Veranlagungsoption abzugsfähig.
 - VfGH 30.11.2017, G 183/2017: § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 (vor StRefG 2015/16): Abzugsverbot von Veräußerungskosten bei Veranlagungsoption → verfassungswidrig; § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012: Einschränkung Verlustausgleich auf Einkünfte aus V&V → verfassungskonform
- Entnahme von Immobilien (auch zB bei Sonderbetriebsvermögen) analog § 6 Z 4 EStG, dh Grund und Boden idR zum Buchwert, Gebäude zum gemeinen Wert (vgl § 24 Abs 3 EStG)

Asset Deal

Besonderheiten bei Veräußerung gegen Rente

- EStR Rz 5672 ff: Bei Rente Ausnahme von der zeitpunktbezogenen Erfassung des Veräußerungsgewinnes
- Summe der Rentenzahlungen übersteigt Buchwert des Betriebsvermögens → mit Zufluss steuerpflichtig
- Bei Veräußerung gegen Rente: Veräußerungsgewinnbesteuerung zeitlich verzögert (Steuerstundungseffekt)
- Leistung einer Einmalzahlung → zählt zum Veräußerungsgewinn, sofern sie gemeinsam mit den bisher gezahlten Renten die Buchwerte überschreitet
- Bei Veräußerung gegen Rente wohl keine Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes auf den „Immobilien Gewinn“ (vgl § 30a Abs 4 EStG)

Asset Deal

Veräußerungsgewinnbesteuerung – Fallen (1)

- Nachversteuerung negativer Kapitalkonten: Eventuell Steuer auf Veräußerungsgewinn > Veräußerungserlös
- Kapitalistische Beteiligung an einer KG (Kommanditist, atypisch stiller Gesellschafter): keine Erwerbstätigkeit (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094; VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077)
- Abschtung kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung
 - Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht möglich
 - keine Begünstigung gemäß § 37 Abs 5 Z 3 EStG (unabhängig davon, ob ein zeitlicher Zusammenhang mit der Beendigung einer (anderen) Erwerbstätigkeit besteht oder nicht, BFG 2.4.2015, RV/7100236/2014) (vgl Rz 7321 EStR; der Komplementär einer Mitunternehmerschaft ist dagegen auch dann erwerbstätig, wenn er tatsächlich keine Tätigkeit ausübt)

Asset Deal

Veräußerungsgewinnbesteuerung – Fallen (2)

- Rz 7322:
- Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe steht der Begünstigung grundsätzlich nicht entgegen
- Beabsichtigung der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe → keine Einstellung, Begünstigung kommt nicht zur Anwendung
- Risiko: Laut Gesetzeszweck nur die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit begünstigt → Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit nach (begünstigter) Unternehmensveräußerung könnte von der Finanzverwaltung im Einzelfall als „rückwirkendes Ereignis“ iSd § 295a BAO interpretiert werden

Share Deal

Grundsätze

- Share Deal = Verkauf einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung (entgeltlicher Vorgang)
- Steuerlicher Share Deal:
 - Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils
- Seit 1.4.2012 grundsätzlich Steuerpflicht von Veräußerungsüberschüssen (Kapitalvermögensbesteuerung neu), außer die Beteiligung
 - wurde vor 1.1.2011 erworben und
 - war keine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG idF vor BBG 2011 („1%-Grenze“)
- Beteiligungen gemäß § 31 EStG idF vor BBG 2011 gelten als Neubestand iSd Kapitalvermögensbesteuerung neu (vgl die Übergangsbestimmung in § 124b Z 185 lit a EStG), dh bei Veräußerung Steuerpflicht gemäß § 27 Abs 3 EStG

Share Deal

Veräußerung Kapitalgesellschaftsanteil

	Veräußerungsgewinn	Veräußerungsverlust
PV	§ 27a EStG: 27,5% Einkommensteuer auf sämtliche realisierte Vermögenssteigerungen	Nur ausgleichsfähig mit anderen endbesteuerten Kapitaleinkünften (ausgenommen Bankzinsen und Stiftungszuwendungen)
BV/PersGes	Wie PV	Nur Verlustüberhang zu 55% steuerwirksam
BV KapGes	Steuerpflichtig o. § 10 KStG (steuerneutral oder Option bei Auslandsbeteilig.)	Steuerwirksam mit Siebentelung (steuerneutral oder Option bei Auslandsbeteiligungen)

Share Deal

Besonderheiten Veräußerung Kapitalgesellschaftsanteil

- Anschaffungskosten
 - Privatvermögen: gemäß § 27a Abs 4 Z 2 EStG kein Ansatz von Anschaffungsnebenkosten (Kosten für Beratung, Due Diligence, Vertragserrichtung, Bewertung, etc.)
 - » BFG (27.09.2016, RN/7100005/2016): verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten bei Veräußerung von privatem Kapitalvermögen
 - » → VfGH (14.06.2017, G 336/2016) bestätigt Verfassungskonformität!
 - Betriebsvermögen: Ansatz von Anschaffungsnebenkosten möglich
- Veräußerungskosten (Kosten für Beratung, Due Diligence, Vertragserrichtung, Bewertung, etc.) dürfen nicht angesetzt werden (§ 20 Abs 2 EStG)

Asset Deal versus Share Deal

Unternehmenserwerb

- Vorteile für Erwerber eines (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteils („**Asset Deal**“)
 - **Abschreibung** der erworbenen **stillen Reserven**
 - **Abschreibung Firmenwert**
 - **Fremdkapitalzinsen** iZh mit dem Erwerb als **Betriebsausgabe** absetzbar
 - Bei **Erwerb** einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung („Share Deal“) **durch eine natürliche Person oder Privatstiftung bestehen diese Vorteile nicht**
- Erwerb einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung über eine **Käufer-Kapitalgesellschaft**
 - Einbezug der erworbenen Kapitalgesellschaft als Gruppenmitglied in **Unternehmensgruppe** → abzugsfähige Fremdkapitalzinsen gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG verrechenbar mit dem Ergebnis der erworbenen Gesellschaft
- Keine Firmenwertabschreibung bei Share Deal möglich

Rechtsformgestaltung und Grunderwerbsteuer

Share Deal

Anteilsvereinigung bei Kapital- und Personengesellschaften mit Immobilienvermögen

- **Änderung des Gesellschafterbestandes einer Kapitalgesellschaft:**
 - Vereinigung mind. **95% der Anteile** einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft oder Übertragung mind. **95% der Anteile**
 - Vereinigung **in einer** Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG
- **Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft:**
 - Übergang von mind. **95% der Anteile** an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft (KG, OG) auf neue Gesellschafter innerhalb von **fünf Jahren**
- Bei Treuhandschaften: Zurechnung zum Treugeber
- Bemessungsgrundlage: Grundstückswert
- Steuersatz : 0,5%
- Inkrafttreten des Gesetzes begründet keinen Erwerbsvorgang (§ 18 Abs 2p GrEStG)

Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

Anteilsvereinigung - Beispiel 1

- Am 31.12.2015 hält A 96% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaft
- Im Jahr 2016 erwirbt A zusätzlich 1% der Anteile (neues Beteiligungsausmaß: 97%)
 - → **Inkrafttreten des Gesetzes** begründet **keinen Erwerbsvorgang**.
 - → **GrESt-Tatbestand der Anteilsvereinigung dennoch ausgelöst:**
- Werden am **31. Dezember 2015 mindestens 95%** der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder an der Gesellschaft in der Hand einer Person oder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG gehalten, ist **§ 1 Abs 3 GrEStG auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, sofern dadurch der Prozentsatz verändert wird, aber nicht unter 95% sinkt** und bezogen auf diese Anteile nicht bereits ein Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG erfüllt wurde.

Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

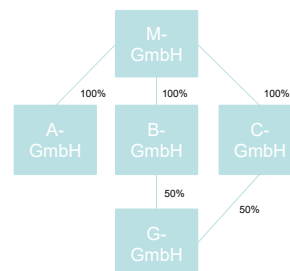
Anteilsvereinigung– Beispiel 2

- Am 31.12.2015 hält die A-GmbH 21% der Anteile an der X-GmbH (Grundstücksgesellschaft) und die B-GmbH 45% der Anteile an der X-GmbH. Unternehmensgruppe zwischen den Gesellschaften iSd § 9 KStG.
- Im Jahr 2016 erwirbt die A-GmbH 30% der Anteile an der X-GmbH von einer gruppenfremden Person (Vorgang 1: neues Beteiligungsausmaß A-GmbH: 51%) und überträgt 50% der Anteile an die B-GmbH (Vorgang 2: neues Beteiligungsausmaß B-GmbH: 95%).
 - → **GrEST-Tatbestand der Anteilsvereinigung wird zweimal ausgelöst:**
- Vorgang 1: Vereinigung in der Hand einer **Unternehmensgruppe**
- Vorgang 2: **Vereinigung der Anteile zu mindestens 95%** in der Hand **eines Erwerbers, der selbst Gruppenmitglied** ist.
- § 1 Abs 5 GrESTG: „**Differenzbesteuerung**“ jenes Betrags, um den die Bemessungsgrundlage für den Vorgang 2 jene des Vorgangs 1 übersteigt.

Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

Anteilsvereinigung - Rückwirkende Gruppenbildung

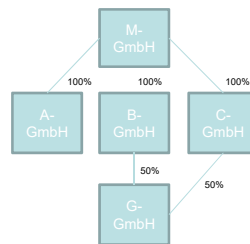
- Am 1.5.2016 erwerben die B-GmbH und die C-GmbH jeweils 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH
- Variante 1: Am 20.12.2016 stellen M, A, B und C einen Gruppenantrag. Dieser ist rückwirkend ab 1.1.2016 wirksam. Der Bescheid wird 2017 ausgestellt.
- Variante 2: In 2017 wird die Unternehmensgruppe von M, A, B und C gebildet.
- **Datum der Wirksamkeit des Gruppen-Feststellungsbescheides ist entscheidend**
 - Variante 1: **GrEST-Pflicht**, da Unternehmensgruppe rückwirkend mit 1.1.2016 wirksam. Erwerbsvorgang wird (rückwirkend) zum 1.5.2016 verwirklicht.
 - Variante 2: **Keine GrEST**, da die Unternehmensgruppe im Zeitpunkt des Anteilserwerbs (2016) ertragsteuerlich nicht wirksam war.



Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

Anteilsvereinigung - Rückabwicklung der Gruppe

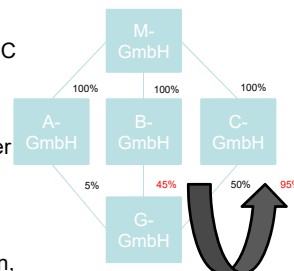
- Unternehmensgruppe besteht seit 2014. Am 1.5.2016 erwerben B und C jeweils 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH.
- Variante 1: Im Dezember 2016 scheidet B aus der Unternehmensgruppe aus. Mindestbehaltefrist von 3 Jahren nicht erfüllt, Gruppenmitgliedschaft wird rückabgewickelt
- Variante 2: Im Dezember 2016 veräußert M die Anteile an A, B und C. Mindestbehaltefrist nicht erfüllt, rückwirkender Wegfall der gesamten Unternehmensgruppe.
- Bei **Rückabwicklung der Gruppe** innerhalb der dreijährigen Mindestbehaltefrist entfällt die Anteilsvereinigung rückwirkend (Bescheidänderung gem § 295a BAO bzw nach Selbstberechnung mit Antrag auf Festsetzung gem § 201 Abs 2 Z 5 BAO auf EUR 0).



Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

Anteilsvereinigung - Änderung des Zurechnungssubjektes

- Unternehmensgruppe M, A, B und C
- B-GmbH überträgt ihre 45%ige Beteiligung an der grundstücksbesitzenden G-GmbH an die C-GmbH
- Vereinigung von 95% der Anteile an der G-GmbH durch C → GrEST
- „Verdichtung“ und Zurechnungswechsel
- Vereinigung der Anteile an der G-GmbH nicht mehr in der Hand der Unternehmensgruppe, sondern alleine in der Hand der C-GmbH
- 2 x Grunderwerbsteuer
- „Differenzbesteuerung“: Steuer wird nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage für diesen Erwerbsvorgang höher ist, als die Bemessungsgrundlage für den früheren Erwerbsvorgang



Grunderwerbsteuer - Anteilsvereinigung

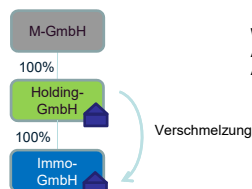
„Mittelbare“ Anteilsvereinigung – Klarstellung Jahressteuergesetz 2018

- Nach dem Wortlaut des § 1 Abs 2a und 3 wird der jeweilige Tatbestand nur dann erfüllt, wenn zum Vermögen einer Personengesellschaft oder einer Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) ein inländisches Grundstück gehört. Fraglich ist, wann ein Grundstück einer Gesellschaft „gehört“.
- Seit StRefG 2015/2016 Kontroverse in Fachliteratur und Rechtsprechung: Unter welchen Voraussetzungen gehören Grundstücke zum Vermögen einer Gesellschaft
- Klarstellung JStG 2018:
- Grundstücke gehören dann zum Vermögen einer Personengesellschaft (oder Kapitalgesellschaft), wenn Erwerb durch einen Rechtsvorgang gem. § 1 Abs 1 oder Abs 2 GrEStG
- Sondertatbestände § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG → vermitteln keine Grundstückszugehörigkeit

Immobilien und Kapitalgesellschaften/Privatstiftungen, GrESt neu

Down-Stream Verschmelzung und Anteilsvereinigung (BMF-Info GrESt 2017) (1)

- Die grundstücksbesitzende Holding-GmbH ist Alleingeschafterin einer grundstücksbesitzenden Tochtergesellschaft (Immo-GmbH).
- Die Holding-GmbH wird down-stream auf die Immo-GmbH verschmolzen.
- Die Anteile an der Immo-GmbH werden an einen zumindest 95% beteiligten Gesellschafter der Holding-GmbH (oder an mehrere Mitglieder einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG) zur Abfindung ihrer aufzugebenden Anteile übertragen (sogenannte Anteilsdurchschleusung bzw Durchgangserwerb).



Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage bei Verwirklichung der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 3 GrEStG im Zuge der Anteilsdurchschleusung?

Down-Stream Verschmelzung und Anteilsvereinigung (BMF-Info GrESt 2017) (2)

- Verschmelzung: Grundstücke gehen auf die übernehmende Tochtergesellschaft (Immo-GmbH) über, sodass ein Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG eintritt
 - Bemessungsgrundlage: Grundstückswert der erworbenen Grundstücke = Grundstücke der Muttergesellschaft
 - Steuersatz: 0,5%
- Auskehren der Anteile an Gesellschafter der Holding-GmbH: Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG
 - Bemessungsgrundlage: Grundstückswert **sämtlicher** Grundstücke
 - sowohl der Grundstücke, die die Tochtergesellschaft schon vor der Verschmelzung besessen hat
 - als auch der Grundstücke, die von der Muttergesellschaft im Zuge der down-stream Verschmelzung übertragen wurden
 - Steuersatz: 0,5%
- Differenzbesteuerung gem § 1 Abs 4 oder 5 GrEStG kommt nicht zur Anwendung

– Grunderwerbsteuer bei Umgründungen

- Der Steuersatz beträgt für Umgründungen mit Stichtag nach dem 31.12.2015 immer 0,5% vom Grundstückswert (§§ 4 Abs 1, 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).
- Werden hingegen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch einen Umgründungsvorgang erworben, beträgt die Steuer (wie bisher) 3,5% vom Einheitswert (§§ 4 Abs 2 Z 4, 7 Abs 1 Z 3 GrEStG).

Steuroptimaler Immobilienerwerb

- Erwerb einer **Immobilienkapitalgesellschaft** („Share Deal“) anstatt einer Immobilie („Asset Deal“):
 - **Vermeidung GrEST** kraft „Anteilsvereinigung“ durch Kauf von über 5% **durch** einen gruppenmäßig nicht verbundenen **zweiten Gesellschafter**
 - Jedoch keine Abschreibung stille Reserven für Erwerber einer GmbH
- Erwerb einer **vermögensverwaltenden Immobilien-KG/OG** (VuV im **Privatvermögen**):
 - Abschreibung der erworbenen stillen Gebäude-Reserven
 - Allerdings bei Wechsel von 95% aller Anteile an einer Personengesellschaft GrEST-Pflicht, wenn jeder Erwerber eine Anteilshöhe unter 95% hat (§ 1 Abs 2a GrESTG; 0,5% GrEST vom Grundstückswert)

Share Deal

Umgestaltung Asset Deal in Share Deal

- Die Besteuerung eines Asset Deals ist für den Veräußerer regelmäßig gegenüber der Besteuerung eines Share Deals nachteilig.
- Durch eine Einbringung gemäß Art III UmgrStG (Einbringung des Betriebs/Mitunternehmeranteils) in eine GmbH kann ein Asset Deal im Ergebnis in einen Share Deal transformiert werden.
- Verkauf des GmbH-Anteils unterliegt dem 27,5%igen Sondersteuersatz (§ 27a Abs 1 EStG)
- Verlustvortrag: objektbezogener Verlustübergang
- Seit 1.1.2016 generell keine Gesellschaftsteuer mehr
- Der Steuersatz beträgt für Umgründungen mit Stichtag nach dem 31.12.2015 immer 0,5% vom Grundstückswert (§§ 4 Abs 1, 7 Abs 1 Z 2 lit c GrESTG).
- Werden hingegen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch einen Umgründungsvorgang erworben, beträgt die Steuer (wie bisher) 3,5% vom Einheitswert (§§ 4 Abs 2 Z 4, 7 Abs 1 Z 3 GrESTG).

Einbringung und Zusammenschluss

Einbringung – Unterlassen einer Anteilsgewährung (§ 19 UmgrStG)

- Einbringung Einzelunternehmer in bestehende Ein-Personen-GmbH
- Mitunternehmerschaft in eigene Tochtergesellschaft
- Mitunternehmeranteil in bestehende Ein-Personen-GmbH
- Konzerneinbringungen
- Eine Einbringung von zwei 50%igen Mitunternehmeranteilen in eine jedem Einbringenden zu 50% gehörende GmbH ist nur mit Kapitalerhöhung oder notariatsaktpflichtigem Anteilstausch (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG) möglich, da nach hL und Verwaltungspraxis keine Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse vorliegt, die die Anwendbarkeit des § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG ermöglicht (dies wäre nur bei einer Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine dem Einbringenden zu 100% gehörende GmbH möglich)

Einbringung und Zusammenschluss

Anwachsungsmodell

- Einbringung Kommandit-Anteile in die Komplementär-GmbH
- § 142 UGB: zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge
- Der übernehmende Gesellschafter führt die Buchwerte fort
- Nach Einbringung der Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH gem Art III UmgrStG und der damit verbundenen ertragsteuerneutralen Anwachsung des KG-Vermögens in das Eigentum der GmbH ist ein Verkauf der übernehmenden GmbH unter Anwendung des 27,5%igen Sondersteuersatzes gem § 27a EStG ohne Einhaltung von Behaltefristen möglich.

Einbringung und Baurecht (1)

- In § 16 Abs 5 UmgrStG wird folgender Schlussteil angefügt:
- „Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß Z 3 oder 4 zurückbehalten werden, indem nur das Gebäude im Wege eines Baurechtes im Sinne des Baurechtsgesetzes auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Dabei gilt die Übertragung des Gebäudes als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen und das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum gestellt wird; das Baurecht muss in weiterer Folge tatsächlich eingetragen werden.“
- Diese Neufassung ist auf Umgründungen anzuwenden, die nach dem 31. Juli 2018 beschlossen oder vertraglich unterfertigt werden.

Einbringung und Baurecht (2)

- Insbesondere bei Einbringungen besteht vielfach der Wunsch der Unternehmer, das Betriebsgebäude an die übernehmende Körperschaft zu übertragen und gleichzeitig den Grund und Boden im Privatvermögen zurückzubehalten. Da die bisherige Verwaltungspraxis nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 1.7.2017, Ro 2015/15/0034-6) nicht aufrechterhalten werden kann, soll im Sinne der Rechtssicherheit eine ausdrückliche gesetzliche Regelung erfolgen.
- Die Neuregelung soll die Richtigkeit und Vollständigkeit des Grundbuches zeitnah zur Umgründung gewährleisten. Aus diesem Grund muss für die gewünschte Trennung von Grund und Boden vom Gebäude das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts im Rückwirkungszeitraum der Umgründung gestellt werden und in weiterer Folge das Baurecht auch tatsächlich im Grundbuch eingetragen werden.
- Findet nach Abschluss des Einbringungsvertrages keine Eintragung des Baurechts statt, ist die steuerliche Trennung von Grund und Boden von Betriebsgebäuden nicht wirksam. Dies wird meist dazu führen, dass Grund und Boden samt Gebäude im Vermögen des Einbringenden zurückbleiben, wobei die konkreten Konsequenzen jedoch von der vertraglichen Ausgestaltung im Einzelfall abhängen.

- **Beispiel:** Die Einbringung eines Betriebes in eine GmbH zum 31.12.X1 wird länger vorbereitet, wobei das betrieblich genutzte Gebäude miteingebracht werden soll, während der Grund und Boden im Privatvermögen des Einbringenden zurückbehalten wird. Dazu wird am 5.3.X2 der Baurechtsvertrag unterfertigt, wobei in diesem Vertrag auf den späteren Einbringungsvertrag Bezug genommen wird. Am 7.3.X2 wird das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts beim Grundbuchgericht gestellt. Am 27.8.X2 wird der Einbringungsvertrag unterzeichnet, wobei in diesem Vertrag auf den Baurechtsvertrag Bezug genommen wird. Das Baurecht wird am 15.12.X2 im Grundbuch eingetragen und die Trennung somit wirksam erfolgt.
- **Variante:** Die Einbringung kann nicht langfristig vorbereitet werden, weshalb sowohl der Baurechts- als auch der Einbringungsvertrag am 30.9.X2 unterzeichnet werden. Sofern das Gesuch auf Einverleibung des Baurechts ebenfalls noch am 30.9.X2 gestellt wird, ist dies rechtzeitig. Wird das Gesuch allerdings erst eine Woche nach Vertragsunterzeichnung gestellt, ist dies nicht im Rückwirkungszeitraum und die Trennung ist nicht wirksam erfolgt.

Kapitalvermögensbesteuerung

Besteuerung wichtiger Anlageformen

Kapitalvermögensbesteuerung seit 1. April 2012 (1)

- **Dreiteilung der Einkünfte aus Kapitalvermögen:**

Einkünfte aus der
Überlassung von Kapital
(Kapitalerträge)
§ 27 Abs 2 EStG

- Dividenden und Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art exkl Einkünfte aus Nullkuponanleihen

Einkünfte aus realisierten
Wertsteigerungen
(Kapitalgewinne)
§ 27 Abs 3 EStG

- Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstiger Abschichtung inkl Einkünfte aus Nullkuponanleihen

Einkünfte aus Derivaten
§ 27 Abs 4 EStG


- Einkünfte aus Termingeschäften (Differenzausgleich, Stillhalterprämie, Verkauf, sonstige Abwicklung) und sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (zB Indexzertifikaten)

Besteuerung wichtiger Anlageformen

Kapitalvermögensbesteuerung seit 1. April 2012 (2)

- **Anschaffungskosten (§ 27a Abs 4 EStG)**
 - Privatvermögen: kein Ansatz von Anschaffungsnebenkosten (Spesen, Ausgabeaufschlag etc.)
 - » BFG (27.09.2016, RN/7100005/2016): verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten bei Veräußerung von privatem Kapitalvermögen
 - VfGH (14.06.2017, G 336/2016) bestätigt Verfassungskonformität!
 - Betriebsvermögen: Ansatz von Anschaffungsnebenkosten möglich
- **Verkaufsspesen dürfen nicht angesetzt werden (§ 20 Abs 2 EStG)**
 - auch nicht bei Regelbesteuerungsoption (anders als bei Immobilienveräußerungen)
- **Sonderregeln für Depotüberträge und Kapitalmaßnahmen**
- **Privatvermögensfiktion (§ 93 Abs 5 EStG)**

Grundfragen

-  **Steuerstatus des Investors**
 1. Privatperson, Einzelunternehmer, Privatstiftung, Kapitalgesellschaft, beschränkt Steuerpflichtiger
-  **Art des Wertpapiers bzw Derivates**
 1. Topf 1: Anteil an Körperschaft, Investment- oder Immobilienfonds
 2. Topf 2: Anleihen, Zertifikate, verbriefte Derivate
-  **Kaufdatum**
 - Topf 1: vor oder ab dem 1.1.2011
 - Topf 2: vor oder ab dem 1.4.2012

Aktien (Privatvermögen)

- **Dividenden**
 - 27,5 % KEST-Endbesteuerung bei inländischen Aktien bzw bei inländischer Zahlstelle/Depot für ausländische Aktien; ansonsten 27,5 % Sonder-ESt
 - bei ausländischen Aktien ist die Auslands-KEST-Verordnung anwendbar, dh Anrechnung von max 15 % ausländischer Quellensteuer auf KEST
 - Veranlagungsoption: Tarifsatz (§ 27a Abs 5 EStG)
- **Veräußerungsüberschüsse**
 - Rechtslage bei Käufen vor dem 1.1.2011: steuerfrei
 - Rechtslage bei Käufen nach dem 31.12.2010 bzw vor dem 1.1.2011 erworbenen § 31 - Beteiligungen: 27,5 % KEST/Sonder-ESt auf Veräußerungsüberschuss

Besteuerung wichtiger Anlageformen

Anleihen (Privatvermögen)

- **Zinsen**
 - 27,5 % KEST/Sonder-ESt mit Endbesteuerung, wenn public placement
 - Anrechnung von Quellensteuern gem DBA-Satz
- **Stückzinsen**
 - Rechtslage für Käufe bis 31.3.2012: KEST-Gutschrift auf Stückzinsen bei Kauf
 - KEST-Belastung auf Stückzinsen bei Verkauf
 - Rechtslage für Käufe seit 1.4.2012: Stückzinsen sind Teil der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses
 - für Altbestände weiterhin Stückzinsen zu berechnen (für Verkaufsfall)
- **Veräußerungsüberschüsse**
 - Alte Rechtslage (Käufe vor 1.10.2011): steuerfrei
 - Übergangsbestimmung (Käufe zw. 1.10.2011 und 31.3.2012):
 - » Spekulationsgeschäft: 27,5 % Sonder-ESt, wenn public placement
 - Aktuelle Rechtslage (Käufe und Verkäufe seit 1.4.2012):
 - » 27,5 % KEST/Sonder-ESt mit Endbesteuerung auf Veräußerungsüberschuss, wenn public placement

Besteuerung wichtiger Anlageformen

Derivate (Privatvermögen)

Alte Rechtslage (Käufe vor 1.10.2011)

- Einkünfte bei Termin- und Differenzgeschäften, erhaltene Optionsprämien: Tarifsatz unabhängig von Behaltdauer
- Optionen: bei Verkauf oder Glattstellung; steuerfrei

Übergangsbestimmung (Käufe zwischen 1.10.2011 und 31.3.2012)

- Verkauf ab 1.4.2012: 27,5 % Sonder-ESt

Aktuelle Rechtslage (Käufe/Erträge/Verkäufe nach 1.4.2012)

- Nicht verbriefte Produkte: grundsätzlich Tarifsatz (jedoch 27,5 % KEST, wenn freiwilliger Einbehalt durch depotführende Stelle)
- Verbrieft Produkte: 27,5 % KEST/Sonder-ESt

Betriebliche Kapitalerträge

Gemeinnützige Körperschaften

- KöSt-Pflicht erstreckt sich grundsätzlich auf sämtliche Einkünfte, die KEST-abzugspflichtig sind (außer sie fließen im Rahmen eines steuerbefreiten Betriebes zu)
- Seit BBG 2012: KöSt-Pflicht betrifft ab 1.4.2012 auch tarifsatzsteuerpflichtige Einkünfte
 - Private Placements
 - Nicht verbriefte Derivate, die keinem KEST-Abzug unterliegen
 - Einkünfte aus Privatdarlehen, ausgenommen Förderungsdarlehen für Wohnbau, Wirtschaft oder Gesundheitswesen
- KEST-Befreiung für bis zu 4 % Zinsen bei Wohnbauanleihen gilt weiterhin (damit insoweit auch KöSt-frei)

Optimierung Verlustausgleich

Verlustverrechnung und Optimierung

- Verlustausgleich grundsätzlich gemäß § 27 Abs 8 EStG innerhalb der sondersteuersatzpflichtigen Kapitaleinkünfte möglich
- Wichtige Ausnahmen:
 - kein Verlustausgleich mit Stiftungszuwendungen, Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten und – laut EStR
 - Zinserträgen aus Alt- bzw Übergangsbestandsanleihen
 - Kein Verlustausgleich von sondersteuersatzpflichtigen Kapitaleinkünften mit nach Tarif zu versteuernden Kapitaleinkünften
 - Kein Verlustausgleich zwischen echten stillen Beteiligungen und anderen Einkünften
- Maßnahme zur Schaffung von ausgleichsfähigen Erträgen:
 - Umschichtung von Geld-/Spareinlagen in andere zinstragende Produkte andeuten (zB Geldmarktanlagen, Staatsanleihen)
 - Ende des Jahres noch Realisation von Kursverlusten prüfen
- Bei Vorliegen von Alt- und Neubestand: „gezielter“ Verkauf von Alt- oder Neubestand

Optimierung Verlustausgleich

Optimierung Verlustausgleich an der Quelle

- **Ziel: (vorläufige) Wahrung der Anonymität gegenüber der Finanzbehörde, Senkung von Verwaltungskosten**

Mögliche Maßnahmen zur Erreichung eines Verlustausgleiches an der Quelle:

- » Zusammenziehen der Depots zu einer inländischen Bank / depotführenden Stelle
 - » Depotübertragungen ins Inland
 - » bei Treuhanddepots: Auflösung des Treuhandverhältnisses
 - » bei Gemeinschaftdepots: Zuordnung/Schenkung, damit „Einzeldepots“ vorliegen (Prüfung Schenkungsmeldepflicht, Vorsicht bei „Teilung“)
 - » bei betrieblichen Depots Entnahmen prüfen (Nachteil: Verlust der Anschaffungsnebenkosten und keine Ausgleichsmöglichkeit bei „Gesamtverlustüberhang“)
- **Achtung:** Bankgeheimnis wurde mit der Steuerreform 2015/16 (Bankenpaket) aufgeweicht / de facto abgeschafft

Depotübertragungen, Meldungen von Kapitalabflüssen und Wegzugbesteuerung

Kapitalabfluss-Meldepflicht

- Rechtsgrundlage: **Kapitalabfluss-Meldegesetz**
- **Meldepflicht** für (österreichische) Banken an BMF bei **Kapitalabflüssen** von Konten und Depots von Privatpersonen ab EUR 50.000
- **Meldepflichtige Kapitalabflüsse:**
 - Auszahlungen und Überweisungen von Sicht-, Spar- und Termineinlagen
 - Auszahlungen und Überweisungen im Rahmen von Zahlungsdiensten oder im Zusammenhang mit dem Verkauf von Bundesschätzen
 - Übertragungen von Eigentum an Wertpapieren mittels Schenkung im Inland
 - Verlagerungen von Wertpapieren in ausländische Depots
- Meldeverpflichtung auch bei **sukzessiven Übertragungen** mit offenkundiger Verbindung
- **Umwidmung** eines bestehenden Kontos in ein **Geschäftskonto** sowie die **Überweisung** von einem **Privatkonto** auf ein **Geschäftskonto** stellen Kapitalabflüsse dar

Depotübertragungen, Meldungen von Kapitalabflüssen und Wegzugbesteuerung

Kapitalabfluss-Meldepflicht

- Zur Abgrenzung von Vorgängen, die zufällig zusammengerechnet **EUR 50.000** überschreiten, werden zusammengerechnet:
 - alle in einem Kalenderquartal demselben Konto bzw demselben Depot eines Kunden angelasteten
 - **Überweisungen** zugunsten des selben Empfängerkontos (bestimmt durch dessen IBAN/Kontonummer) zwischen EUR 10.000 und EUR 49.999,99
 - **Barbehebungen** zwischen EUR 10.000 und EUR 49.999,99
 - **Depotüberträge** zugunsten desselben Empfängerdepots (bestimmt durch dessen Depotnummer) im Wege der freien Lieferung im Gegenwert von EUR 10.000 bis EUR 49.999,99
- Zusammenrechnung erfolgt für jede Kategorie gesondert – die Gesamtsumme der Kategorien wird nicht ermittelt
- Ergibt die Zusammenrechnung einer Kategorie einen Betrag von mindestens **EUR 130.000**, erfolgt die Meldung des Gesamtbetrags dieser Kategorie spätestens am letzten Tag des dem Kalenderquartal folgenden Monats

Kapitalvermögensbesteuerung


Depotübertragung

- Depotentnahme und sonstiges Ausscheiden von Neubestand nach dem 31.3.2012 gilt als Veräußerung, außer bei Erfüllung der Meldeverpflichtung binnen einen Monats in folgenden Fällen:

Von	An	Inländ. Stelle	Ausländ. Stelle
Inländ. Bank	Selbe Bank	Keine Meldung	n/a
Inländ. Bank	Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung AK durch inländ. Bank	Meldung an Betriebsstättenfinanzamt (BSt-FA) durch inländ. Bank
Inländ. Bank	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	Nachweis der Unentgeltlichkeit oder Meldung an BSt-FA durch inländ. Bank	Nachweis der Unentgeltlichkeit oder Meldung an BSt-FA durch inländ. Bank
Ausländ. Bank	Selbe Stelle	n/a	Keine Meldung
Ausländ. Bank	Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung AK durch ausländ. Bank	Meldung an Wohnsitzfinanzamt (WS-FA) durch Stpfl.
Ausländ. Bank	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	Meldung an WS-FA durch Stpfl./Erben	Meldung an WS-FA durch Stpfl./Erben

Besteuerung wichtiger Anlageformen

Aktuelle Judikatur zu Fremdwährungsdifferenzen

 **VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026:** Schulden sind kein Kapitalvermögen

- Schuldner erzielt aus negativen WG (Fremdwährungsverbindlichkeit) keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 EStG
- Konvertierung erfüllt daher nicht den Tatbestand des § 27 Abs 3 EStG
- Nach Wortlaut und Telos des § 27 Abs 3 EStG sind nur „Finanzvermögen“ aber nicht „Finanzschulden“ von dieser Bestimmung erfasst → keine Anwendung des § 6 Z 2 lit c EStG bei Verrechnung des Kursverlustes
- Konvertierung betrieblicher Kredite:
 - Gewinne unterliegen zur Gänze der progressive ESt
 - Verluste mindern den Gewinn in voller Höhe

Kapitalvermögensbesteuerung

Fremdwährungsgewinne

- **Konvertierung Fremdwährungsdarlehen/-forderung**
 - in EUR oder in eine zum EUR wechselkursstabile Währung (Rz 6201; neu gefasst wegen VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026): keine Realisierung im außerbetrieblichen Bereich, da keine Einkünfte aus der realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 3 EStG vorliegen.
- **Auszahlung Bargeld von FW Konto (Rz 6201a)**
 - Beispiel: Kauf von FW 700 um EUR 500 am FW Konto. Auszahlung von FW 700 zwei Jahre später, Wert 550 EUR: EUR 50 steuerpflichtiger Gewinn
- **Tausch Bargeld gegen Bargeld**
 - Beispiel Fortsetzung: Physische Banknoten FW 700 werden weitere zwei Jahre später in physische EUR Banknoten gewechselt, Wert 600 EUR: EUR 50 Gewinn (= EUR 600 abzgl EUR 550) steuerfrei, da außerhalb der Spekulationsfrist, sonst § 31 EStG

Fremdwährungsgewinne

- **Anschaffung von Wertpapieren von einem Fremdwährungsguthaben (Rz 6201b)**
 - Steuerpflichtige Realisation zum gemeinen Wert gemäß § 27 Abs 3 EStG, selbst dann, wenn die Wertpapiere auf dieselbe Währung lauten wie das Fremdwährungsguthaben
 - Veranlagungspflicht mangels KEST-Abzug bei Wertpapieranschaffungen
 - Auszahlung Bargeld von FW Konto (Rz 6201a)
- **KEST-pflichtige Gewinne nur iZm Realisierung von depotverwahrten Wertpapieren (Rz 6202)**
 - Verkauf von FW Wertpapieren auf FW Konto
- **Keine KEST-Pflicht bei Kauf von FW Wertpapieren, Ein- und Auszahlungen von Fremdwährungskonten und Konvertierungen**
 - Pflicht zur Deklaration in der Einkommensteuererklärung

Schachtel- und Portfoliodividendenbefreiung gemäß § 10 KStG

- In- und ausländische Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften sind bei der empfangenden GmbH (oder Privatstiftung) grundsätzlich steuerfrei
 - bei internationalen Schachtelbeteiligungen (10 %, ein Jahr Behaltdauer) können Dividenden aus operativen Tochtergesellschaften auch aus Niedrigsteuerländern und auch aus Drittstaaten ohne Amtshilfe körperschaftsteuerfrei vereinnahmt werden
 - Ansonsten erfordert die Befreiung von Portfoliodividenden (dh unter 10 % bzw vor Ablauf eines Jahres) eine Mindestbesteuerung im Ausland von 15 % und eine umfassende Amtshilfe
 - ⊗ umfassende Amtshilfe zB bis 2016 bei China nicht gegeben
 - ⊗ Niedrigbesteuerung unter 15 % auch in manchen EU-Staaten (zB Bulgarien, Irland, Zypern)
- Im Fall der Körperschaftsteuerpflicht lediglich Anrechnung der ausländischen Steuern

Umfassende Amtshilfe

- „Große“ Auskunfts Klausel im jeweiligen DBA oder TIEA erforderlich
- Länder, mit denen eine große Auskunfts Klausel besteht:
 - China (seit 2017)
 - Indien (seit 2015)
 - Japan
 - Kanada
 - Russland (seit 2016)
 - Schweiz
 - Südkorea (seit 2015)
 - USA

Sonstige aktuelle Entwicklungen sowie Jahressteuergesetz 2018

Wichtige Änderungen im KStG

- Ab 1.1.2019 **Hinzurechnungsbesteuerung** („CFC“; MWR+ bei der öst. Mutterges.) in § 10a KStG für **Tochtergesellschaften** (>50%; Sitz oder GL nicht in Ö) oder **Auslandsbetriebsstätten** (Treaty Override) ohne wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit hinsichtlich **niedrig** (bis 12,5%) **besteuerter** (zu mehr als ein Drittel der Gesamteinkünfte inkl. Dividenden) **passiver** Einkünfte, nämlich Zinsen, Lizenzen, Dividenden (aus schädlichen Passivgesellschaften) bzw Einkünfte aus Anteilsveräußerungen, Finanzierungsleasing, Tätigkeiten von Banken/Versicherungen (sofern mehr als ein Drittel konzernintern) oder konzernintern zwischengeschalteten Abrechnungsunternehmen
- Für Beteiligungen von **5% bis (grundsätzlich) 50%** kommt es bei einem Unternehmensschwerpunkt mit **niedrig besteuerten Passiveinkünften** (exkl. steuerfreier Dividenden) zum **Methodenwechsel** auf die Anrechnungsmethode (mit Anrechnungsvortrag für ausländische KSt; gilt nunmehr auch für Hinzurechnungsbesteuerungen)

KStR-Wartungserlass 2017

VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079:

- Strukturänderungen über mehrere Jahre können bei Körperschaften zum Verlust des Verlustvortrags führen
- planmäßiges, abgestimmtes Vorgehen
- laufender Verlust des Mantelkaufjahres selbst nicht verloren
- laufender Verlust auch bei umgründungsbedingtem Verlust des Verlustvortrags nicht betroffen

Rz 994 KStR 2013 idF KStR-Wartungserlass 2017:

- Mantelkaufatbestand im KStG erfasst nur Verlustvorträge (dh Verluste aus Vorjahren),
- Mantelkaufatbestand im KStG erfasst somit nicht Siebentel aus Beteiligungsabschreibungen im Sinne des § 12 Abs 3 Z 2 KStG

Aktuelle Judikatur des VwGH

- Privatstiftung (PS) errichtet ein Gebäude und vermietet dieses an die Stifterin = Begünstigte der PS
- FA: Kein Vorsteuerabzug → PS kein Unternehmer, rechtsmissbräuchliche Gestaltung
- BFG: Vorsteuerabzug steht zu, da eine fremdübliche Miete verrechnet wurde
- Amtsrevision (nach alter Rechtslage):
 - » „Renditemiete“ sei zu hoch angesetzt → würde ein fremder Mieter nicht bezahlen
 - » Stifterin erhält das Mietentgelt laufend zugewendet → daher würde der Mietzins von der PS wirtschaftlich getragen, somit sei keine Unternehmereigenschaft der PS gegeben
- **VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0002**
 - » Beurteilung der Fremdüblichkeit: Gesamtbild der Verhältnisse (Angemessenheit des Mietzinses) gemäß SV-Feststellung durch BFG erfüllt
 - » Neuerungsverbot: Höhe der Renditemiete wurde vom FA bisher nicht bestritten
 - » Trennungsprinzip: Stiftung ist von der Person des Stifters bzw Begünstigten zu trennen → laufende Mietverrechnung und Zuwendungen sind voneinander unabhängig
 - » Dem VwGH war im BFG-Erkenntnis keine Abkehr von seiner bisherigen Rsp erkennbar
 - » Revision wurde zurückgewiesen

Sonstige Änderungen EStG

- **Wegzugsbesteuerung**
 - Verkürzung des Ratenzahlungszeitraumes betreffend die Wegzugsbesteuerung von 7 Jahren auf 5 Jahre (Anpassung an Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) der EU); sofortige Fälligkeit der restlichen Raten nicht nur bei Verkauf oder Entnahme der Wirtschaftsgüter bzw bei Überführung in einen Drittstaat, sondern auch bei Sitzverlegung in einen Drittstaat, Liquidation, Insolvenz und Säumnis mit einer Rate über 3 Monate
- **EUR 1.500 Familienbonus Plus**
- **Verlustausgleichsbeschränkung bei Immobilienverkäufen**
 - Beschränkung des Verlustausgleichs gemäß § 30 Abs 7 EStG auf Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (dh nicht von Sachinbegriffen oder mit Lizenzeinnahmen)
- **Abzugsteuer bei entgeltlicher Einräumung von Leitungsrechten**
 - Einführung einer 10%igen (für Körperschaften 8,25%igen) Abzugsteuer gemäß § 107 EStG bei Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten; mit Endbesteuerungswirkung und Regelbesteuerungsoption

Vielen Dank

i' u# g lh# D x ip hunvd p nh lw

Kontakt Referent:

wiedermann@steuer-bar.at
Tel. +43 664 2511636